

Innefattar undervisningen i redovisning etik?

Vid Sveriges högre lärosäten examineras varje år hundratals studenter med en kandidatexamen i företagsekonomi, inriktning redovisning. Under senare år har ett flertal företagsskandaler väckt uppmärksamhet, där finansiella rapporter visat sig innehålla missvisande information som företagsledningen avgivit till aktieägarna. Dessa felaktiga rapporter drabbar aktieägarna ekonomiskt, men angår också hela samhället. Här undersöks hur kursplanerna vid Sveriges sju största lärosäten med utbildning i företagsekonomi behandlar etik inom delämnnesområdet redovisning. Resultatet visar att endast 19,5 procent av kurserna har etik i innehållsbeskrivningen och 37 procent har etik i lärandemålen. Etik hanteras i förekommande fall ytligt och främst inom ramen för principal-agent-teorin och hållbarhet.

Skandaler inom redovisning och finansiell rapportering, med exempel från företag som Prosolvia, TeliaSonera, HQ Bank, FlyMe och Panaxia, handlar ofta om att ett företags rapportering visar sig felaktig. Detta kan bero på att befattningshavare på hög nivå i företaget avsiktligt felrapporterat siffror som påverkar ställning eller resultat i årsredovisningen och att detta inte heller upptäckts under den oberoende årliga revisionen. Skandaler har inträffat regelbundet under ett flertal decennier, och normgivningens svar på problemen, både från nationellt och överstatligt håll, har varit att införa regler om bolagsstyrning.

Bolagsstyrning baseras på agentteorin, eller principal-agentteorin, som bygger på ekonomisk teori om rationalitet och informationseffektivitet. I denna hanteras informationsrisker med hjälp av kontrakt mellan styrelsen och företagsledningen, som utsetts att styra företaget (agenter) och aktieägarna (principaler). Agentteorin stipulerar alltså att det finns en inbyggd intressekonflikt mellan agenter och principaler, och bolagsstyrning handlar om att det är styrelsens uppgift att se till att en intressegemenskap mellan agenter och principaler upprätthålls (Fama och Jensen 1983). På så sätt styrs företagsledningen att handla i överensstämmelse med aktieägarnas intressen. I den svenska kontexten skulle även styrelsen kunna inkluderas i skaran av agenter, eftersom dess ledamöter har ansvar för att avge de finansiella rapporterna. Det faller i vår kontext därför på den bolagsstämмоvalda oberoende revisorn att tillgodose aktieägarnas intresse av att bolagsledningen kontrolleras (SOU 2004:46, s 16).

Agentteorin ingår i många läroböcker och i undervisningen i redovisning och revision vid högre lärosäten och är alltså den rådande förklarings-

GUNILLA EKLÖV ALANDER

är ekon dr och universitetslektor vid Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet och forskar och undervisar inom finansiell rapportering, revision och bolagsstyrning. Hon har skrivit och medverkat i ett flertal böcker och tidskriftsartiklar inom dessa områden. gunilla.eklov.alander@sbs.su.se

modellen för de inbördes relationerna mellan de fyra bolagsorganen, dvs bolagsstämman, styrelsen, verkställande direktören och revisorn. Även om denna teori är allmänt accepterad som utgångspunkt för att förklara bolagsstyrningens funktion har den fått viss kritik från den kritiska, interpretativa forskningstraditionen inom redovisningsforskningen. Förekomsten av avsiktlig felrapportering på grund av bedrägeri kan också ses som ett misslyckande för den högre undervisningen i redovisning (Sikka m fl 2007). Kritiken handlar om att agentteorin förmedlar en syn på bolagsstyrning som försvagar studenternas förståelse för sin egen roll i beslutsfattandet (Christopher 2010). En del av lösningen på dessa tendenser är att undervisa redovisningsstudenter i etik (Shaub 2017) och att bygga in reflexivitet, dvs ingående kritisk tolkning och flerdimensionell reflektion (Alvesson och Sköldberg 2012), i kursplanerna i akademisk undervisning i redovisning. Sådana åtgärder har nyligen vidtagits i vissa delstater i USA. I Texas har t ex krav på en etikkurs inom redovisning haft effekt genom att antalet tillsynsåtgärder mot revisorer minskat markant (Shaub 2017). Undervisning i etik för redovisningsstudenter anses viktig och nödvändig, men det är inte klarlagt inom forskningen om enskilda kurser i etik eller integrering genom alla redovisningskurser är lösningen (Kelly 2017).

Agentteorin har beskrivits av Jensen och Meckling (1976) och har också haft stor betydelse för organisationsforskningen (Eisenhardt 1989). Enligt denna teori har agenten ett egenintresse och kommer därför att svika åtagandet för principalen och i stället utföra sin uppgift för egen vinning (Cohen och Holder-Webb 2006). Ett problem med agentteorin är dock att balansen mellan agent och principal ses som en relation som bör hanteras på individuell basis. Sociologisk forskning visar däremot att problem vanligen uppstår i *strukturer* inom organisationer eller i samhället. Dessa strukturer utmärks av makt och dominans, där olika grupper kan ha olika moral (Cooper och Neu 2006). En uppfattning är därför att undervisningen i redovisning borde utgå från etikens strukturella sammanhang och förmedla en sociologisk bas för förståelsen av etik, där autonomi, rättvisa och jämlikhet utgör viktiga delar (Cooper och Neu 2006).

Enligt Högskoleförordningen (HF) ska en student uppfylla mål inom utbildningens huvudsakliga område för att erhålla examen. För kandidatexamens mål ”värderingsförmåga och förhållningssätt” ska studenten för att få examen ”visa förmåga att inom huvudområdet för utbildningen göra bedömningar med hänsyn till relevanta vetenskapliga, samhällliga och etiska aspekter” (bilaga 2, Högskoleförordningen).¹ Kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde indelas vanligtvis i fyra delämnedområden, varav redovisning är ett (de övriga är organisation, marknadsföring och finansiering). Det finns alltså ett inbyggt krav att studenter på sin grundutbildning inom sitt huvudområde ska uppfylla kunskapsmål

¹ I Högskolelagens 1 kap 8§ är målen mer generellt uttryckta och en specificering finns i 1 kap 13§, där det framgår att utbildningen, förutom kraven i 1 kap 8§, även ska uppfylla ”de särskilda krav som finns i förordning”, dvs Högskoleförordningen och dess andra bilaga.

om etik. Ovanstående diskussion visar att det emellertid är intressant att undersöka hur målen för kurser i delämnesområdet redovisning inom kandidatprogrammet vid svenska lärosäten uppfyller Högskoleförordningens examinationskrav om etik. I denna artikel rapporterar jag från en analys av hur målen för kurser i redovisning inom kandidatprogrammet speglar detta krav på etik. Syftet är att undersöka hur kursplanerna vid Sveriges sju största lärosäten behandlar lärandemål och kursinnehåll om etik för att på så sätt förmedla en diskussion om hanteringen av etik i delämnesområdet redovisning.

1. Litteratur om agentteori och vikten av etik

Agentteorin förklarar samspelet mellan principaler (aktieägare) och agenter (företagsledning) som en relation där agenten agerar å principalens vägnar. Agentteorin, så som den förstås i företagsekonomisk kontext, har sin grund i nationalekonomins syn på *homo economicus*, som ses som en individ som tar rationella beslut baserade på inhämtad kunskap i syfte att maximera sin egennytt. Den etiska aspekten har sin upprinnelse i just detta att det handlar om en egennyttig nyttomaximering. Det finns också ett informationsgap, där agenten alltid kommer att ha ett informationsövertag över principalen, om hur uppgiften utförts och om detta skett på ett för principalen förmånligt sätt. Det finns alltså informationsrisker för principalen som beror på att det finns en fränkoppling av principalernas ägande från agenternas kontroll (Martynov 2009). Det gör att agenten, som ju har till uppgift att utföra ett kontraktensligt åtagande för en principals räkning, måste kontrolleras av principalen på något sätt.

Informationsgapet har lösts inom redovisningens rapporteringsfält på så sätt att staten utformat lagar för finansiell rapportering. I Sverige ställer årsredovisningslagen (1995:1554) krav på agenternas rapportering till principalerna, så att styrelse och verkställande direktör enligt vissa givna bestämmelser ska avge finansiell information till aktieägarna. Vid årsstämman tar sedan aktieägarna beslut om företaget och dess förvaltning av styrelsen och verkställande direktören. Agenten kan ha incitament att manipulera de finansiella rapporterna för att dölja att agenten agerat i egenintresse i strid mot principalens intressen. De båda parterna kan också ha olika syn på risk, vilket också skulle kunna vara en anledning till att finansiella rapporter inte innehåller information som ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. För att aktieägarna ska kunna ta beslut vid årsstämman behöver de som sagt information och för att kunna ha förtroende för de finansiella rapporterna har staten utformat lagkrav i 9 kap aktiebolagslagen (2005:551) på att årsredovisningen även ska vara granskad av en oberoende revisor.

Enligt agentteorin finns också andra sätt för principalen att styra agenten, såsom att inrätta repressalier (skadestånd m m, enligt aktiebolagslagen) som kan motverka att agenten bryter mot kontraktet med

principalen. Ersättningar är ett annat sätt att upprätta agentens intressegemenskap med principalen. Prestationsbaserade ersättningar är vanliga, såsom belöningsprogram, t ex bonus, aktiesparprogram m m, som genom att vara kopplade till börskursen gör att agenten har samma syn på risk som principalen. Dessa exempel på kontraktsevenliga styrmedel visar att kontraktet syftar till att motivera agenten att arbeta i enlighet med principalens intressen (Davis m fl 1997). I Sverige gäller Svensk kod för bolagsstyrning sedan 1 juli 2005, vilken syftar till att uppnå en god bolagsstyrningspraxis.

Undervisningen i redovisning tar ofta sin utgångspunkt i just agentteorin och kan ge effekter på studenternas framtida beslutsfattande. Agentteorin framställer framgångsrika chefer som ensamvargar och förmedlar en syn på felsteg som medvetet tagna och planerade. Agentteorin framställer också den rationella aktören som en agent som sätter sitt egenintresse främst, före alla andra (rättmätiga) intressen (Jensen och Meckling 1976). Roberts (2001) menar att agentteorins betoning på egenintresset kan leda till att agentteorin blir en självuppfyllande profetia. Det finns alternativa former för undervisningen så att studenter kan bli mer medvetna om etiska dilemman och fallgropar. Shaub (2017) menar att undervisning om etik stärker studenternas möjligheter att lyckas under sina framtida karriärer. Till exempel är det värdefullt att undervisa om framgångsfaktorernas fallgropar, att framgång kan leda till oavsiktlig isolering med utveckling av felaktiga attityder och drivkrafter. Undervisningen kan förmedla vikten av dialektisk reflektion, så att studenterna förstår värdet av att ständigt pröva attityder och åtgärdsalternativ mot kollegor eller andra för att undvika en annars säker färd mot de fem vanföreställningarna – egocentrism, omnipotens, allvetande, osårbarhet och orealistisk optimism (Jordan och Sternberg 2006; Shaub 2017).

Kelly (2017) anser att etik i redovisningsutbildningen stärker studenternas förmågor att ta beslut. I sina framtida karriärer kommer de inte att ta beslut i ett vakuum utan snarare som ledare eller teammedlemmar. Det är då viktigt att de kan utveckla sina ledaregenskaper för ökat självförtroende, förmåga till kritiskt tänkande och effektiv kommunikation, så att deras etiska hållning utvecklas. Medan vi kan notera att Shaub (2017) och Kelly (2017) talar om värdet av att så att säga transcendera sin person och sina erfarenheter menar Guffey och McCartney (2015) å andra sidan att det är viktigt att etik internaliseras redan under redovisningskurserna. De senare menar att opportunistiskt beteende inte kan stävjas genom externa belöningar eller straff så som agentteorin stipulerar, utan genom att individen internaliserar sanktioner mot ett felaktigt uppträdande och utvecklar en etisk kompass i sitt trossystem. Guffey och McCartneys (2015) synsätt hör alltså hemma inom agentteorin; de försöker stävja etiska feltramp genom att bibehålla synen på individen som ensamt subjekt. Christopher (2010) finns någonstans emellan dessa båda synsätt. Han menar att agentteorin behöver kompletteras med andra starka teorier för att balans i för-

ståelsen av modern organisering ska uppnås, eftersom den snäva agentteorin inte förmår svara upp mot moderna krav på bl a befattningshavares etik utifrån allmänintresset. Om Christopher har rätt går det att kombinera agentteorin med andra teorier, såsom förvaltningsteorin och intressentteorin.² Dessa alternativa teorier kan alltså också integreras i redovisningskurser.

2. Hur studien har genomförts

För studiens syften har jag gjort ett urval av landets lärosäten och inriktar analysen på de sju största lärosätena enligt StudyPortals rangordning (2018). Studien baseras på en analys av alla kursplaner för kurser i delämneshområdet redovisning på grundnivå i företagsekonomi, dvs fr o m termin 1 t o m termin 6. I urvalet ingår inte kurser i metod inför kandidatuppsatsen eftersom syftet är att undersöka kursplanernas innehåll av etik i redovisningsämnet under grundkurserna. På så sätt möjliggörs en förståelse för vilken vikt som fästs vid etik i dessa grundkurser i redovisning för att ge studenterna en förmåga att hantera mer djuplodande frågeställningar än de rent generiska inom redovisning. Tabell 1 visar de kurser som ingår i analysen. Kurserna avser kurser som ges fr o m höstterminen 2018. I de fall det varit svårt att förstå vilka kurser som egentligen ingår i den grundläggande undervisningen vid ett lärosäte har jag kontaktat lärosätet, oftast studievägledare men i vissa fall även kollegor, och på så sätt säkerställt att jag använt relevanta kursplaner. Tabell 1 visar de lärosäten och de kursplaner som studien omfattar.

I kursplanerna har två delar analyserats för att undersöka omfattningen av innehåll om etik utifrån kursplanernas utformning:

- beskrivning av kursens innehåll och
- lärandemålen (ibland uttryckt som förväntat studieresultat).

I enlighet med den modell som utformats utifrån den litteraturgenomgång som skett ovan har följande analysverktyg använts vid kodning av innehållet i kursplanerna:

A = etik

B = kritisk reflektion

1 = förekomst

0 = saknas

I avsnittet nedan redogör jag för studiens resultat.

² Även förvaltningsteorin utgår från en nyttomaximering, men här handlar det i stället om att förvaltaren maximerar nyttan genom att uppfylla organisationens mål, och förvaltaren är på så sätt också en rationell aktör. Enligt intressentteorin har företaget skyldigheter mot en vidare krets intressenter än enbart aktieägarna (och övriga kapitalgivare), vilket anses påverka företagsledningens agerande och informationsgivning (Eklöv Alander 2019).

Tabell 1
Kurser i redovisning
på termin 1–6 som
ingår i studien

Lärosäte	Grundkurs termin 1–3 (A-B-nivå)	Fortsättningskurs termin 4–6 (C-nivå)
Handelshögskolan i Göteborg	Introduktion till redovisning, 1,5 hp Externredovisning, 7,5 hp Ekonomistyrning, 6 hp Lönsamhet och finansiering, 7,5 hp	Ekonomistyrning, 7,5 hp Externredovisning 7,5 hp
Handelshögskolan vid Umeå universitet	Externredovisning 7,5 hp Ekonomistyrning 7,5 hp	Redovisningsteori och praxis i ett internationellt perspektiv 7,5 hp Koncernredovisning 7,5 hp
Institutionen för ekonomisk och industriell utveckling vid Linköpings universitet	Externredovisning, 7,5 hp	Externredovisning B, 7 hp Redovisningsteori, 7,5 hp Ekonomisk styrning, 15 hp (ligger på termin 7)
Ekonomihögskolan vid Linnéuniversitetet	Extern redovisning, 7,5 hp Kalkylering och investeringsbedömning, 7,5 hp	Redovisningsteori, 7,5 hp Affärssystem och redovisningsrutiner, 7,5 hp Årsredovisning och koncernredovisning, 7,5 hp
Ekonomihögskolan vid Lunds universitet	Ekonomistyrning, 7,5 hp Extern redovisning och räkenskapsanalys, 7,5 hp Finansiell planering och ekonomisk analys, 6 hp Redovisning och finansiell analys, 6 hp	Kandidatkurs i redovisning, 15 hp
SBS, Stockholms universitet (har två inriktningar; ekonomistyrning och revision, därav många kurser på kandidatnivå)	Redovisning I, 7,5 hp Ekonomistyrning II, 7,5 hp	Financial reporting, 7,5 hp (Ekstyr, Rev) Corporate finance, 7,5 hp (Rev) Företagsanalys, 7,5 hp (Ekstyr, Rev) Företagsanalys II, 7,5 hp (Ekstyr) Koncernredovisning och revision, 7,5 hp (Rev) Operations management, 7,5 hp (Ekstyr)
Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet	Redovisning, 7,5 hp Kalkylering, 7,5 hp Ekonomistyrning, 7,5 hp	Accounting and finance, 15 hp Management and control, 15 hp
Handelshögskolan vid Örebro universitet	Externredovisning och räkenskapsanalys, 6 hp (delkurs 3) Finansiell planering, 6 hp (delkurs 3)	Externredovisning i bolag och koncerner, 15 hp Finansiell planering, 6 hp

Källa: Egen sammanställning.

3. Resultat av analysen

Lärosätena har valt olika tillvägagångssätt för att strukturera sitt utbud av kurser i redovisning. De ger kurser antingen separat om vanligen 7,5 hp, eller i block om 15 hp eller 30 hp. Sådana block kan omfatta antingen olika delämnedområden inom företagsekonomi (förutom redovisning även marknadsföring, organisation, finansiering och *operations management*) eller vara sammansatta av två eller flera kurser inom redovisning. Analysen är relativt enkel att utföra för separata kursplaner. För kursplaner i block förekommer två olika utföranden av kursplanen, antingen ges en beskrivning av innehållet för hela blocket och dess avsedda lärandemål (enbart använt av Örebro universitet), eller så ges en presentation av delkursens lärandemål och innehåll separat inom den totala kursplanen för blocket (se t ex Handelshögskolan vid Göteborgs universitet), vilket åskådliggörs av tabell 2. En iakttagelse som går utöver syftet med denna analys är att delkurser inom block har en gemensam struktur och bärande idé för kurserna inom blocket, vilket inte är lika tydligt hos lärosäten där kursplaner utformas separat. Däremot är det svårare att analysera omfattningen av etik för kurser som delar beskrivningar av kursinnehåll och lärandemål med övriga kurser inom blocket.

Redovisningen nedan av studiens resultat baseras på de två områdena 1) kursens innehåll och 2) lärandemål. Dessa framgår av tabell 2 nedan i respektive kolumn.

Analysen visar att relativt få kurser i delämnedområdet redovisning ger studenterna kunskaper om etik. Av de totalt 41 kurserna (separata eller ingående i block) har endast åtta kurser etik i innehållsbeskrivningen (19,5 procent) medan 15 av kurserna har etik i lärandemålen (ca 37 procent). Denna omständighet gör att det är svårt att koppla hur kursen ska kunna uppfylla lärandemålet om etik när kursplanerna saknar beskrivning av hur kursens innehåll ska stötta lärosätets målsättning för studenternas lärande.

Kursplaner som har ett innehåll om etik har också ett lärandemål om etik, utom SBS vid Stockholms universitet för kursen Redovisning I, men där finns ändå lärandemålet i kursplanens betygskriterier (vilka i princip utgörs av lärandemål). SBS vid Stockholms universitet har å andra sidan betygskriterier om etik utan att etik finns med i innehållsbeskrivningen (inte heller i lärandemålen, men dessa är ju som tidigare påpekades överlappande) på fem av sina åtta kurser.

Etik återfinns i lärandemålet ”värderingsförmåga och förhållningssätt”, utom i något enstaka fall då begreppet finns i ”färdighet och förmåga”. Etik uppfattas alltså som en reflekterande förmåga, ett förhållningssätt snarare än en färdighet.

Vad betecknar ”etik”?

I majoriteten av alla förekomster av etik i lärandemålen har begreppet enbart nämnts utan förklaringar eller förståelsebringande sammanhang, men vid ett fåtal lärosäten har begreppet fyllts med innehåll, t ex i kursen

Tabell 2
Resultat av analysen

Kurs	Kursens innehåll	Lärandemål
<i>Handelshögskolan vid Göteborgs universitet</i>		
Introduktion till redovisning, 1,5 hp (ingår i kursplanen för hela blocket Redovisning 15 hp, men varje kurs anges separat för innehåll och mål)	A0 B0	A0 B0
Externredovisning, 7,5 hp (ingår i kursplanen för hela blocket Redovisning 15 hp, men varje kurs anges separat för innehåll och mål)	A0 B0	A0 B0
Ekonomistyrning, 6 hp (ingår i kursplanen för hela blocket Redovisning 15 hp, men varje kurs anges separat för innehåll och mål)	A0 B0	A1 B1
Lönsamhet och finansiering, 7,5 hp (ingår i kursplanen för FEK 2, men kursen anges separat för innehåll och mål)	A0 B0	A0 B1
Ekonomistyrning, 7,5 hp (ingår i kursplanen för kandidatkurs 15 hp i redovisning, men kursen anges separat för innehåll och mål)	A1 (hållbarhet) B1	A1 B1
Externredovisning 7,5 hp (ingår i kursplanen för kandidatkurs i redovisning, men kursen anges separat för innehåll och mål)	A1 B1	A1 B1
<i>Handelshögskolan vid Umeå universitet</i>		
Externredovisning 7,5 hp (ingår i kursplanen för Fek A 30 hp, men varje kurs anges separat för innehåll och mål)	A1 (CSR) B0	A1 (CSR) B0
Ekonomistyrning 7,5 hp (ingår i kursplanen för Fek A 30 hp, men varje kurs anges separat för innehåll och mål)	A0 B0	A1 (CSR) B0
Redovisningsteori och praxis i ett internationellt perspektiv 7,5 hp (ingår i kursplanen för Redovisning C 15 hp, men varje kurs anges separat för innehåll och mål)	A1 B0	A1 B0
Koncernredovisning 7,5 hp (ingår i kursplanen för Redovisning C 15 hp, men varje kurs anges separat för innehåll och mål)	A0 B1	A0 B0
<i>Linköpings universitet</i>		
Externredovisning, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Externredovisning B, 7 hp	A0 B0	A0 B0
Redovisningsteori, 7,5 hp	A0 B0	A0 B1
Ekonomisk styrning, 15 hp (ligger på termin 7)	A0 B1	A0 B0
<i>Linnéuniversitetet</i>		
Extern redovisning, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Kalkylering och investeringsbedömning, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Redovisningsteori, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Affärssystem och redovisningsrutiner, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Årsredovisning och koncernredovisning, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0

Lunds universitet

Ekonomistyrning, 7,5 hp (ingår i grundkurs 30 hp)	A0 B0*	A1 (FF, VF) B0**
Extern redovisning och räkenskapsanalys, 7,5 hp (ingår i grundkurs 30 hp)	A0 B0*	A1 (FF, VF) B0**
Finansiell planering och ekonomisk analys, 6 hp	A0 B0	A1 (VF) B1 (VF)
Redovisning och finansiell analys, 6 hp	A0 B0	A0 B1 (VF)
Kandidatkurs i redovisning, 15 hp	A0 B0	A0 B1 (VF)

Stockholms universitet

Redovisning I	A1 B0	A0 B1 (VF)
Ekonomistyrning II	A1 B0	A1 (VF) B1 (VF)
Financial reporting, 7,5 hp	A0 B0	A0 B1 (VF)
Corporate finance, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Företagsanalys, 7,5 hp	A0 B1	A0 B1 (VF)
Företagsanalys II	A0 B0	A0 B1 (VF)
Koncernredovisning och revision, 7,5 hp	A0 B0	A0 B1 (VF)
Operations management, 7,5 hp	A0 B0	A0 B1 (VF)

Uppsala universitet

Redovisning, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Kalkylering, 7,5 hp	A0 B0	A0 B0
Ekonomistyrning, 7,5 hp	A0 B0	A0 B1
Accounting and finance, 15 hp	A0 B1	A0 B1
Management and control, 15 hp	A1 B1	A1 B1

Örebro universitet

Externredovisning och räkenskapsanalys, 6 hp (ingår i grundkurs, delkurs 3)	A1 B1***	A1 B1 (VF)**	<i>Anm:</i> Använda förkortningar: FF (färdighet och förmåga), VF (värderingsförmåga och förhållningssätt) och CSR (hållbarhet). *Avser specifikt för delkursen men anges ej heller för hela grundkursen. **Avser hela grundkursen, anges ej specifikt för delkursen. ***Anges specifikt för delkursen.
Ekonomistyrning, 9 hp (ingår i grundkurs, delkurs 5)	A0 B0	A1 B1	
Externredovisning i bolag och koncerner, 15 hp	A0 B0	A1 B1	
Finansiell planering, 6 hp (ingår i fortsättn kurs 30 hp)	A0 B1***	A1** B1**	
<i>Antal kurser:</i> 41 st	A1:8; B1: 9	A1: 15; B1: 22	<i>Källa:</i> Egen sammanställning.

Redovisningsteori och praxis i ett internationellt perspektiv 7,5 hp vid Handelshögskolan vid Umeå universitet, där kursen behandlar ”etiska överväganden i samband med uppskattningar och val av redovisningsprinciper”. Inom redovisningsämnet behandlas detta typiskt sett utifrån agentteorin, men det går inte utläsa om så är fallet på denna kurs.

På kandidatkursen i redovisning 15 hp i Göteborg, kursen Ekonomistyrning 7,5 hp, ska studenterna ha förmåga att ”urskilja behovet av att situationsanpassa ekonomistyrssystem i syfte att uppnå önskvärt beteende i organisationen”. Även om etik inte nämns uttryckligen torde här en förmedling ske av vad som bör betraktas som önskvärt beteende, av såväl ledande befattningshavare som medarbetare på lägre nivåer inom organisationen. Teoretisk inriktning på denna förmåga framgår inte, men på samma kandidatkurs i redovisning, delkursen Externredovisning, 7,5 hp, framgår att agentteorin ligger till grund eftersom studenten ska lära sig ”urskilja hur redovisningsval i företag påverkar bokslutet”, samt kunna ”förklara vilka ekonomiska incitament företagsledningen kan ha för sina redovisningsval” (dessa båda ingår i lärandemålet värderingsförmåga och förhållningssätt).

Några lärosäten har kopplat etik till hållbarhet. Vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet betyder etik i lärandemålet om värderingsförmåga och förhållningssätt på kursen Ekonomistyrning 6 hp att ”visa kunskap om olika vetenskapliga perspektiv på hållbarhet och visa förståelse för ekonomiska, ekologiska och sociala utmaningar för en hållbar samhällsutveckling”. Även vid Handelshögskolorna i Umeå och Örebro förstås etik utifrån hållbarhetsaspekten. Vid Stockholms universitet omfattar kursen Ekonomistyrning II ”aktuella utvecklingstrender inom t ex etik och mänskliga rättigheter”.

4. Diskussion och slutsatser

Denna studie syftar till att undersöka hur kursplanerna vid Sveriges sju största lärosäten behandlar lärandemål om etik för att på så sätt kunna förmedla en diskussion om hanteringen av etik i delämnets område redovisning.

Undervisning i etik även inom redovisning behövs för att förmedla en etisk kompass till studenterna att följa under kommande arbetsliv och karriär. Att detta är nödvändigt märks av vissa tendenser i svenskt näringsliv. Statistik från Ekobrottsmyndigheten visar att förekomsten av oaktsamma men ej nödvändigtvis uppsåtliga ekonomiska brott sannolikt ökat sedan revisionsplikten avskaffande i de allra minsta aktieföretagen (Ekobrottsmyndigheten 2016). Att brister i etikfrågorna förekommer högt som lågt märks också bland stora företag, där redovisningsproblem förekommit under de senaste tio åren i bolag som exempelvis Panaxia, Allra, HQ Bank, Kraft & Kultur och nu senast Swedbank. Även spelbolagens aggressiva reklamkampanjer sedan årsskiftet för att öka kundbasen och därmed intäkterna utgör tecken på att etik behöver förmedlas tidigt, redan i den akademiska undervisningen i redovisning.

Studien visar emellertid att hela 80,5 procent av kurserna inom delämnedområdet redovisning saknar etik i innehållsbeskrivningarna, medan 63 procent av kurserna saknar innehåll om etik i lärandemålen. Analysen visar att det finns tre primära förhållningssätt till etik i kursplanerna bland de lärosäten som valts ut:

- 1) de första kurserna i redovisning ger generiska kunskaper och därefter vidareutvecklas förmågan till ett etiskt förhållningssätt i de högre kurserna på termin 4–6,
- 2) lärandemål och kursinnehåll om etik förekommer *ad hoc* inom delämnedområdets kurser, eller
- 3) ett etiskt förhållningssätt förekommer inte alls inom delämnedområdets kurser.

Studien är inriktad på kursplaner för redovisning på grundnivå och det är vanligt att universiteten har förlagt etik till den avancerade nivån. Om vi däremot tar hänsyn till vikten av att studera etik kopplat till det delämne som utgör studenternas specialisering inom kandidatexamen inom huvudområdet företagsekonomi kan det tyckas rimligt att lärosätena bör förlägga etik även till redovisningskurserna på kandidatnivå. Studien är avgränsad till delämnedområdet redovisning, varför förekomst på andra kurser inom huvudområdet företagsekonomi inte studerats inom ramen för studiens syfte.

Av de 15 kursplaner som ändå innehåller inslag av etik i lärandemålen är det bara åtta kursplaner som även har etik i kursens innehållsbeskrivning. Det är därför oklart hur undervisningen stöttar de mål som kursen ska uppfylla enligt kursplanen. Studiens resultat stödjer Sikkas m fl (2007) iakttagelse om att etik i undervisningen i redovisning är eftersatt, så även bland Sveriges största lärosäten. Etik har till övervägande del behandlats endimensionellt, utan att ges ett sammanhang som skulle kunna ge en förståelse för den teoretiska innebörd som avses av institutionen. Två lärosäten har behandlat etik i samband med agentteorin, vilket är det traditionellt sett typiska (Roberts 2001; Cooper och Neu 2006; Guffey och McCartney 2015). Fyra lärosäten lägger in hållbarhet i sitt etiksammanhang i vissa kurser, vilket är ett tecken på att etik möjligen utvecklas inom redovisning till att handla om allmänintresset och en vidare syn där individen går utöver sitt egenintresse till att ta ett större ansvar för sin roll som ledare och inom ett team av kollegor och medarbetare (Shaub 2017; Kelley 2017). Områden som ligger nära etik, såsom genus och integrations- och jämlikhetsfrågor, saknas däremot helt och hållet i dessa kursplaner. Hur redovisningsämnet integrerar viktiga samhällsfrågor som behövs för studenternas etiska förhållningssätt är alltså en öppen fråga, där föreliggande studie ger anledning till viss oro.

REFERENSER

- Alvesson, M och K Sköldberg (2012), *Reflexive Methodology: New Vistas for Qualitative Research*, andra upplagan, Sage, London.
- Christopher, J (2010), "Corporate Governance: A Multi-Theoretical Approach to Recognizing the Wider Influencing Forces Impacting on Organizations", *Critical Perspectives on Accounting*, vol 21, s 683–695.
- Cohen, J och L Holder-Webb (2006), "Rethinking the Influence of Agency Theory in the Accounting Academy", *Issues in Accounting Education*, vol 21, s 17–30.
- Cooper, D och D Neu (2006), "Auditor and Audit Independence in an Age of Financial Scandals", *Independent Accounts*, vol 12, s 1–15.
- Davis, J, D Schoorman och L Donaldson (1997), "Toward a Stewardship Theory of Management", *Academy of Management Review*, vol 22, s 20–47.
- Eklöv Alander, G (2019), *En bok om revision*, Studentlitteratur, Lund.
- Ekobrottsmyndigheten (2016), "Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktieföretag", rapport, www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Rapporter/PM%202016-06-01%20rapport%20-%20slutversion.pdf.
- Eisenhardt, K M (1989), "Agency Theory: An Assessment and Review", *Academy of Management Review*, vol 14, s 57–74.
- Fama, E F och M C Jensen (1983), "Separation of Ownership and Control", *Journal of Law and Economics*, vol 26, s 301–325.
- Guffey, D och M McCartney (2015), "The Ethics Construct", *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, vol 2, s 235–256.
- Jensen, M C och W Meckling (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, vol 3, s 305–360.
- Jordan, J och R Sternberg (2006), "Wisdom in Organizations: A Balance Theory Analysis", manuskript, Dartmouth College.
- Kelly, P (2017), "Integrating Leadership Topics into an Accounting Ethics Course: Preparing Students for a Challenging Profession", *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, vol 20, s 141–180.
- Martynov, A (2009), "Agents or Stewards? Linking Managerial Behavior and Moral Development", *Journal of Business Ethics*, vol 90, s 239–249.
- Roberts, J (2001), "Trust and Control in Anglo-American Systems of Corporate Governance: The Individualizing and Socializing Effects of Processes of Accountability", *Human Relations*, vol 54, s 1547–1572.
- Shaub, M (2017), "A Wisdom-Based Accounting Ethics Course", *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, vol 20, s 181–216.
- Sikka, P, C Haslam, O Kyriacou och D Agrizzi (2007), "Professionalizing Claims and the State of UK Professional Accounting Education: Some Evidence", *Accounting Education: An International Journal*, vol 16, s 3–21.
- SOU 2004:46, Svensk kod för bolagsstyrning, förslag från Kodgruppen.
- StudyPortals (2018), "15 Top Ranked Universities in Sweden", rangordning, www.mastersportal.com/ranking-country/26/sweden.html.